GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33525C
Inscrit le 25 octobre 2013

Audience publique du 3 septembre 2014

Appel formé par
Madame ... ..., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 17 septembre 2013 (n° 28788a du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 33525C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 25 octobre 2013 par Maître Pol URBANY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Diekirch, au nom de Madame ... ..., demeurant à …dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 17 septembre 2013, par lequel ledit tribunal l'a déboutée de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 mai 2011 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation introduite contre la décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2008 prise par le bureau d'imposition de ... le 18 novembre 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 22 novembre 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 23 décembre 2013 par Maître Pol URBANY pour compte de Madame ... ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Carole HARTMANN, en remplacement de Maître Pol URBANY, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 février 2014.

En date du 17 novembre 2010, Madame ... ... déposa auprès du bureau d'imposition ... de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008. Par courrier du 18 novembre 2010, le préposé du bureau d'imposition informa Madame ... de ce que sa demande d'une imposition par voie d'assiette, intitulée « *demande en remboursement*

d'impôts », visant l'année d'imposition 2008 ne pouvait plus être considérée au motif qu'elle aurait été introduite tardivement.

Par courrier de la fiduciaire ... s.à r.l. du 29 janvier 2011, Madame ... fit introduire devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *directeur* », une réclamation dirigée contre la prédite décision du préposé du bureau d'imposition.

Par décision du 11 mai 2011 (n° C 16469 du rôle), le directeur rejeta ladite réclamation comme non fondée sur base des motifs suivants :

« *Vu la requête introduite le 3 février 2011 par le sieur ... de la société ... s.à r.l. au nom de la dame ... ..., demeurant à ..., pour réclamer contre la décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2008, émise le 18 novembre 2010 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228, 235 n° 5 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir procédé à l'imposition par voie d'assiette au motif d'une remise tardive de la déclaration ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle) ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle) ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante a introduit une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007 en date du 17 novembre 2010 afin de faire valoir, entre autres, une perte de location engendrant une restitution de retenue sur traitements et salaires ;

Considérant que lorsque le revenu imposable se compose, comme en l'espèce, en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, il y a lieu, en vertu de l'article 153 alinéa 1er de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), à imposition par voie d'assiette dans cinq différentes hypothèses, dont quatre hypothèses de dépassement de limites de revenu et une hypothèse particulière d'imposition collective ;

qu'en l'espèce, il n'a même pas été allégué qu'une de ces limites légales aurait été dépassée ;

qu'il en est de même des hypothèses d'imposition par voie d'assiette visées aux alinéas 2 et 3 de l'article 153 L.I.R. ;

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R., sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1er à 3 du même article peut y être soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1er, numéros 1 et 3 et alinéa 2 L.I.R. ou à l'article 152 L.I.R., ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source ;

Considérant qu'il peut valablement être conclu qu'une telle demande au sens de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R. tend essentiellement à l'admission au régime de l'imposition par voie d'assiette ce qui se dégage, d'une part, du libellé des articles 145 alinéa 1er et 153

alinéa 4 L.I.R. (« ...admis à l'imposition par voie d'assiette ... », «le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette ... y est soumis, sur demande ... ») et, d'autre part, de l'article 154 alinéa 7 L.I.R. consacrant au profit du contribuable soumis à l'imposition par voie d'assiette un droit légal à un remboursement d'office d'un éventuel trop-payé d'impôt (Cour administrative du 1er février 2011, n° 27045C du rôle) ;

Considérant que les contribuables qui ne sont pas admis à l'imposition par voie d'assiette tombent sous l'application de l'article 145 L.I.R. en ce qui concerne la régularisation des retenues d'impôt sur les traitements, salaires ou pensions et peuvent bénéficier, le cas échéant, d'une régularisation des retenues par voie de décompte annuel ;

Considérant que l'article 17 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 L.I.R. prévoit que lorsque le décompte n'a lieu que sur demande, celle-ci est à déposer au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle pour laquelle le décompte est à accorder ; qu'après ce délai les retenues opérées sur les traitements, salaires ou pensions acquièrent un caractère définitif (Cour administrative du 1er février 2011, n° 27045C du rôle) ;

Considérant que le fait d'admettre qu'un contribuable soumis au régime de la régularisation des retenues sur traitements et salaires puisse, par le biais d'une demande de soumission à une imposition par voie d'assiette soumise après l'écoulement du délai instauré par l'article 17 alinéa 2 du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992, provoquer l'ouverture d'une procédure d'imposition par voie d'assiette comportant la détermination de l'impôt annuel par un bulletin d'impôt et un remboursement d'office d'un éventuel trop-perçu d'impôt, i.e. de retenues sur traitements et salaires, aurait pour effet de remettre en cause ce caractère définitif des retenues opérées et serait partant contraire à la finalité de l'article 17 alinéa 2 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, ensemble le § 86 AO (Cour administrative du 1er février 2011, n° 27045C du rôle) ;

Considérant qu'il y a partant lieu de conclure que si l'article 153 alinéa 4 L.I.R., ne prévoit pas lui-même un délai spécifique pour l'introduction d'une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette, le délai d'un an après écoulement de l'année d'imposition concernée découle nécessairement des dispositions de l'article 17 du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992 (Cour administrative du 1er février 2011, n° 27045C du rôle) ;

Considérant que les dispositions du § 86 AO sont applicables en cas de dépassement du délai précité, au cas où des circonstances seraient susceptibles de justifier un relevé de forclusion ;

Considérant qu'en l'espèce la réclamante a soumis sa déclaration d'impôt pour l'année 2008, véhiculant sa demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette, en date du 17 novembre 2010, donc après l'écoulement du délai précité, lequel a expiré le 31 décembre 2009 pour l'année d'imposition 2008 ;

Considérant en plus que l'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 A0) ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. […] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 24 juin 2011, Madame ... fit introduire, par l'intermédiaire de la société ... s.à r.l., un recours en réformation, sinon en annulation contre la prédite décision du 11 mai 2011.

Par un jugement du 18 janvier 2012, le tribunal administratif se déclara compétent pour connaître du recours principal en réformation, mais déclara ledit recours irrecevable au

motif du défaut de l'existence d'un mandat donnant pouvoir à la société ... s.à r.l. d'introduire un recours au nom et pour le compte de Madame ....

Dans son arrêt du 28 juin 2012 (n° 29913C du rôle), la Cour administrative déclara, par réformation du jugement entrepris du tribunal administratif du 18 janvier 2012, recevable le recours introduit par Madame ... le 24 juin 2011 en admettant la validité du mandat conféré par Madame ... à la fiduciaire ... s.à r.l. et renvoya le dossier devant le tribunal administratif en prosécution de cause.

Dans son jugement du 17 septembre 2013, le tribunal rejeta le recours en réformation comme étant non fondé.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 25 octobre 2013, Madame ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 17 septembre 2013.

A l'appui de son appel, elle expose qu'un contribuable personne physique disposerait de deux procédures pour la détermination de l'impôt sur le revenu annuel dû, à savoir la procédure de l'imposition par voie d'assiette prévue par l'article 153 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », et celle du décompte annuel visé par l'article 145 LIR, la différence entre ces deux procédures résidant dans le fait que lors du décompte annuel, l'assiette ne changerait pas, tandis que cette dernière devrait encore être établie dans le cadre de l'imposition par voie d'assiette. Or, dans la mesure où l'appelante entendait se prévaloir d'un revenu négatif de location qui avait pour effet de modifier son assiette, elle considère que son cas d'imposition aurait dû être soumis d'office à la procédure de l'imposition par voie d'assiette sans qu'elle ait à formuler une demande afférente.

L'appelante ajoute qu'elle aurait été personnellement invitée par l'envoi postal d'un formulaire modèle 100, ayant déjà comporté certaines de ses coordonnées fiscales, de remettre une déclaration d'impôt pour l'année 2008 et que, conformément au § 167 (2) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et à l'article 3 du règlement grand-ducal du 13 mars 1970 portant exécution de l'article 116 LIR, ci-après désigné par le « *règlement grand-ducal du 13 mars 1970* », elle était partant tenue de remettre une telle déclaration du fait de cette invitation individuelle lui faite de ce faire, le défaut de s'exécuter de cette obligation pouvant déclencher des sommations d'astreinte. Ainsi, l'obligation pour elle de remettre une déclaration d'impôt devrait emporter la conséquence de sa soumission d'office à la procédure correspondante de l'imposition par voie d'assiette et il serait faux d'affirmer qu'elle aurait introduit, à travers le dépôt de sa déclaration d'impôt pour l'année 2008, une demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette. Elle insiste dans ce cadre sur la différence de sa situation avec celles à la base d'autres jurisprudences où les contribuables auraient respectivement déposé des déclarations d'impôt de leur propre initiative pour faire valoir leurs pertes de location de biens, tandis qu'elle-même aurait été obligée par l'administration compétente à déposer une telle déclaration.

En outre, l'appelante critique le changement de motivation opéré par le directeur dans sa décision du 11 mai 2011 par rapport à celle mise en avant par le bureau d'imposition dans la mesure où ledit bureau a invoqué le § 153 AO, tandis que le directeur s'est prévalu de l'article 17 du règlement grand-ducal modifié du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 LIR, ci-après désigné par le « *règlement grand-ducal du 9 mars 1992* », appliqué à l'article 153 (4) LIR avec renvoi au § 86 AO, en reprenant la motivation d'un arrêt de la Cour administrative du 1er février 2011 (n° 27045C du rôle). Elle reproche que la motivation fondée sur le règlement grand-ducal du 9 mars 1992 aurait été nouvellement adoptée sans se soucier de la pratique suivie les 18 ans antérieurs. De même, l'appelante souligne que l'article 153 (4) LIR lui-même ne comporterait aucun délai de forclusion pour la présentation

d'une demande pour la soumission à l'imposition par voie d'assiette, que l'article 17 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, dont le délai d'un an ne serait considéré comme étant de rigueur que par son renvoi au § 86 AO, ne viserait que l'article 145 LIR en relation avec le décompte annuel et que le délai prévu par ledit article 17 n'aurait jamais été censé être généralisé, ce dont témoignerait le fait que le délai aurait initialement été fixé au 30 avril par un règlement grand-ducal antérieur de 1974. Ainsi, le tribunal aurait à tort appliqué le règlement grand-ducal du 9 mars 1992, régissant la seule procédure du décompte, à une demande d'imposition par voie d'assiette et en réalité, ce serait l'AO qui prévoirait la forclusion qui lui serait opposable. Au vu de la gravité des conséquences d'un délai de forclusion, l'appelante estime qu'un tel délai ne saurait être interprété comme applicable dans des hypothèses où la loi ne le prévoit pas expressément. Elle renvoie également à l'article 22 (1) du règlement grand-ducal modifié du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions qui prévoirait la restitution de retenues d'impôt indûment perçues, ainsi qu'au Code du Travail qui renverrait à l'article 2277 du Code civil établissant un délai de prescription de trois ans pour les actions en paiement des rémunérations.

L'appelante soulève encore la question de savoir quelle forme cette demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette devrait prendre, cette question n'ayant pas été traitée dans l'arrêt prévisé du 1er février 2011, et elle souligne qu'au vœu des §§ 150 (1) et 168 (1) AO, les demandes de restitution et les déclarations d'impôt peuvent même être introduites oralement.

Aux termes de l'article 116 LIR, « *les revenus et autres données nécessaires pour la fixation de l'impôt doivent être déclarés au préposé du bureau d'imposition d'après les modalités à fixer par règlement grand-ducal. Le règlement pourra prévoir des dispenses pour les revenus soumis à la retenue à la source* », tandis que l'article 117 (1) LIR dispose que « *sans préjudice des dispositions de l'article 153 de la présente loi, l'impôt est établi par voie d'assiette, après la fin de l'année d'imposition* ».

L'article 3 du règlement grand-ducal du 13 mars 1970 dispose que « *nonobstant les dispenses visées à l'article qui précède, toute personne qui est individuellement invitée par l'administration des contributions à présenter une déclaration est tenue de la faire* ».

Il est vrai que ces dispositions assument le régime de la déclaration d'impôt annuelle et la procédure correspondante de l'imposition par voie d'assiette comme trouvant application par défaut et qu'elles imposent à toute personne à qui un formulaire de déclaration d'impôt est individuellement envoyé de soumettre au bureau d'imposition compétent sa déclaration d'impôt dûment remplie.

Cependant, ces mêmes dispositions n'ont pas la portée que l'appelante entend leur imputer en ce qui concerne l'applicabilité de la procédure de l'imposition par voie d'assiette. En effet, l'article 117 (1) LIR réserve l'application de l'article 153 LIR qui, ensemble avec son règlement grand-ducal d'exécution du 28 décembre 1990, réduit à l'égard de contribuables dont le revenu imposable se compose en tout ou en partie de revenus soumis à une retenue à la source le champ d'application de l'imposition par voie d'assiette aux catégories de contribuables qui sont précisément définies par ces dispositions et l'article 145 (1) LIR rend applicable pour tous les contribuables ne rentrant pas dans les catégories définies par l'article 153 LIR la procédure simplifiée du décompte annuel. Il y a donc lieu de considérer séparément les questions respectives de l'obligation de soumettre une déclaration d'impôt d'une part, et de l'application de l'imposition par voie d'assiette ou du décompte annuel d'autre part, alors même que l'article 2 du règlement grand-ducal du 13 mars 1970 tend à assurer dans une large mesure un parallélisme en dispensant les contribuables dont le revenu imposable se compose en tout ou en partie de revenus soumis à une retenue à la source et ne rentrant pas dans le champ des catégories définies par l'article 153 LIR de

l'obligation d'introduire une déclaration d'impôt. Il en découle que l'obligation faite, à travers l'envoi d'un formulaire de déclaration d'impôt, individuellement à une personne déterminée d'introduire une déclaration d'impôt ne saurait emporter automatiquement la conséquence de la soumission de cette personne à l'imposition par voie d'assiette, tandis qu'à l'égard d'un contribuable dont le revenu imposable se compose en tout ou en partie de revenus soumis à une retenue à la source, cette procédure ne trouvera application que si le contenu de la déclaration d'impôt fait ressortir que la personne en question rentre dans l'une des catégories définies par l'article 153 LIR et son règlement grand-ducal d'exécution du 28 décembre 1990.

Or, il est constant en cause que l'appelante ne rentre pas dans l'une des catégories de contribuables visées par les alinéas (1) à (3) de l'article 153 LIR et les dispositions afférentes de son règlement grand-ducal d'exécution modifié du 28 décembre 1990, étant donné qu'elle a déclaré avoir réalisé durant l'année d'imposition 2008 un revenu positif provenant exclusivement d'une occupation salariée d'un montant inférieur au seuil fixé par l'article 3 n° 1 du règlement grand-ducal prévisé du 28 décembre 1990 pour l'année 2008.

S'il est vrai, à cet égard, que l'appelante a également indiqué dans sa déclaration d'impôt pour l'année 2008 un revenu de location de biens et qu'elle se prévaut de ce fait pour faire valoir qu'en raison de cette catégorie de revenu non soumise à une retenue à la source, elle devrait être admise à la procédure de l'imposition par voie d'assiette, il n'en reste pas moins que ce revenu de location est négatif et qu'il provient exclusivement de la mise en compte d'intérêts débiteurs en raison de plusieurs emprunts contractés pour l'acquisition d'un bien immobilier lui servant d'habitation personnelle. Or, l'article 153 LIR prévoit obligatoirement l'imposition par voie d'assiette, outre dans l'hypothèse d'un revenu imposable dépassant un certain plafond, essentiellement dans des cas de la réalisation de revenus positifs non soumis à une retenue d'impôt ou soumis à une retenue et dépassant certains niveaux afin d'assurer que ces revenus positifs augmentant l'assiette imposable soient correctement soumis à l'imposition. Par contre, un revenu négatif ayant pour effet de réduire l'assiette imposable n'est pas visé par l'article 153 LIR comme hypothèse déclenchant d'office l'application de l'imposition par voie d'assiette.

Par voie de conséquence, l'appelante ne se trouvait, pour l'année d'imposition 2008, pas soumise *de lege* à une imposition par voie d'assiette conformément à l'article 153 LIR comme elle le soutient, mais relevait du régime de la régularisation des retenues sur la base d'un décompte annuel prévu par l'article 145 LIR et son règlement grand-ducal d'exécution du 9 mars 1992.

Or, dans le cadre de ce régime, le règlement grand-ducal du 9 mars 1992 attribue la compétence pour effectuer le décompte soit à l'employeur ou la caisse de pension, soit à l'administration des Contributions d'après les distinctions opérées par ses articles 14 et 15. Tandis que l'article 16 (1) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 impose aux employeurs ou caisses de pension l'obligation d'effectuer le décompte au plus tard avant le 1er mars suivant l'année d'imposition, l'article 17 (2) du même règlement prévoit un délai jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit celle du décompte pour l'introduction d'une demande d'un décompte annuel à effectuer par l'administration. En disposant que « *les dispositions du paragraphe 86 de la loi générale des impôts sont applicables en cas de dépassement du délai précité* », ce même article 17 (2) délimite ainsi les possibilités pour accueillir une demande d'un décompte au-delà de ce délai d'un an après l'année d'imposition aux hypothèses prévues par le § 86 AO et ce renvoi doit être considéré comme l'expression de la volonté du pouvoir réglementaire de conférer à ce délai un caractère contraignant, de manière qu'il s'agit d'un délai de forclusion au-delà duquel un décompte annuel ne peut en principe plus être sollicité. Il s'ensuit, également pour les cas d'un décompte à effectuer suite à une demande afférente du contribuable concerné, que les retenues sur traitements et

salaires opérées acquièrent un caractère définitif si une demande de décompte n'aura pas été introduite au plus tard dans l'année suivant l'année d'imposition en cause.

Il découle de ces développements qu'un contribuable soumis au régime du décompte annuel soit ne doit pas entreprendre de démarche concrète si son employeur ou sa caisse de pension est tenue d'effectuer le décompte, soit doit agir dans un délai d'un an après la fin de l'année d'imposition en cause afin de faire valoir un droit à un remboursement d'un excédent de retenues, faute de quoi ces dernières deviennent définitives à l'expiration de ce même délai. Etant donné que l'appelante se trouvait soumise pour l'année 2008 au régime du décompte annuel, cette conclusion s'impose également à son égard.

D'un autre côté, il est vrai que l'article 153 (4) LIR dispose que « *sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1er à 3 ci-dessus y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1er, numéros 1 et 3 et alinéa 2 ou à l'article 152, ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source. Il en est de même du contribuable qui demande l'imputation de la retenue d'impôt d'après les dispositions de l'article 154, alinéa 1er, numéro 3* ».

L'objet de cette demande n'englobe pas directement une demande de remboursement d'un trop-payé d'impôt, mais tend essentiellement à l'admission au régime de l'imposition par voie d'assiette. En effet, d'une part, cette conclusion se dégage du libellé des articles 145 (1) et 153 (4) LIR (« *... admis à l'imposition par voie d'assiette …* », « *… le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette ... y est soumis, sur demande …* ») et, d'autre part, l'article 154 (7) LIR consacre au profit du contribuable soumis à l'imposition par voie d'assiette un droit légal à un remboursement d'office d'un éventuel trop-payé d'impôt qui doit être qualifié de dérogation à l'exigence d'une demande de remboursement au sens du § 150 AO (cf. HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER, RAO-*Kommentar*, § 150, Anm. 10) et qui rend partant toute demande tendant à ces fins et à soumettre dans le délai prévu par le § 153 AO surabondante.

Il est encore vrai que l'article 153 (4) LIR ne prévoit lui-même aucun délai spécifique pour l'introduction d'une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette. Cette absence d'un délai spécifié dans cette disposition même ne saurait cependant être interprétée comme valant liberté totale conférée au contribuable quant au moment auquel il entend introduire sa demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette. En effet, le fait d'admettre qu'un contribuable soumis au régime de la régularisation des retenues sur traitements et salaires puisse, par le biais d'une demande de soumission à une imposition par voie d'assiette soumise après que les retenues d'impôt opérées au cours de l'année d'imposition aient acquis un caractère définitif conformément aux dispositions du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, provoquer l'ouverture d'une procédure d'imposition par voie d'assiette comportant la détermination de l'impôt annuel par un bulletin d'impôt et un remboursement d'office d'un éventuel trop-perçu d'impôt, i.e. de retenues sur traitements et salaires, aurait pour effet de remettre en cause ce caractère définitif des retenues opérées et serait partant contraire à la fois à la systématique et à la finalité de l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, ensemble le § 86 AO. Dès lors, dans un souci de cohérence, force est d'admettre que dans la mesure où un contribuable est tenu de soumettre une demande d'un décompte annuel dans un délai d'un an afin d'empêcher le caractère définitif des retenues d'impôt opérées, le même délai doit s'appliquer lorsque le contribuable entend obtenir le même effet à travers une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette. La solution contraire permettrait en effet au contribuable rentrant dans l'un des cas définis par l'article 153 (4) LIR de contourner le caractère définitif des retenues d'impôt découlant des dispositions du règlement grand-ducal du 9 mars 1992.

Cette analyse se trouve encore confirmée par l'article 17 (1) du même règlement grand-ducal du 9 mars 1992 qui soumet l'exécution d'un décompte par le bureau d'imposition compétent à la condition que le contribuable ne soit pas passible d'une imposition par voie d'assiette. En effet, cette disposition ne distingue pas au niveau d'une imposition par voie d'assiette entre celle imposée par la loi ou celle initiée sur demande prévue par l'article 153 (4) LIR. Elle tend à éviter en toute hypothèse le cumul d'une procédure de décompte annuel et d'une procédure d'imposition par voie d'assiette au titre d'une même année d'imposition dans le chef d'un même contribuable. Or, afin que le bureau d'imposition compétent pour le décompte puisse être fixé dans le délai de la loi sur la façon définitive de procéder, il faut nécessairement que le contribuable concerné ait introduit soit sa demande de décompte soit sa demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette dans le délai prévu par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992.

Ainsi, alors même que l'appelante était en principe en droit de soumettre, à travers le dépôt de sa déclaration d'impôt pour l'année 2008, une demande telle que prévue par l'article 153 (4) LIR, il n'en reste pas moins qu'elle a soumis sa déclaration d'impôt pour l'année 2008, véhiculant sa demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette, en date du 17 novembre 2010, donc après l'écoulement du délai prévu par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992. Par voie de conséquence, le bureau d'imposition était en droit de rejeter cette demande et de refuser de tenir compte de sa déclaration d'impôt au vu du caractère définitif déjà acquis dans le chef des retenues d'impôt effectuées au cours de l'année 2008.

Il y a lieu d'ajouter que si l'article 153 (4) LIR ne détermine certes pas une forme déterminée pour une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette, il n'en reste pas moins que la soumission d'un formulaire de déclaration d'impôt dûment rempli et renseignant un revenu négatif de location de biens doit être considérée comme une forme admissible d'une telle demande et que l'appelante n'établit pas avoir introduit antérieurement une autre demande tendant aux mêmes fins auprès du bureau d'imposition.

Par voie de conséquence, c'est à juste titre que le directeur s'est fondé sur les dispositions combinées des articles 145 et 153 LIR et du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 pour confirmer le refus du bureau d'imposition de tenir compte de la demande de l'appelante d'être imposée par voie d'assiette.

Cette conclusion ne se trouve pas infirmée par le renvoi par l'appelante à l'article 22 (1) du règlement grand-ducal modifié du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, étant donné que le droit de restitution prévu par cette disposition vise exclusivement des cas d'erreurs au moment de la détermination de la retenue lors de paiements de rémunérations et de modifications rétroactives d'inscriptions de la fiche de retenue.

En outre, l'appelante considère certes que la décision du bureau d'imposition, confirmée par le directeur, de lui refuser l'application d'une imposition par voie d'assiette devrait être fondée sur les §§ 150 et suivants AO et elle développe une longue argumentation relative à l'inconstitutionnalité de l'AO en raison d'un défaut d'une publication en due forme de son texte au Luxembourg. Il se dégage cependant des développements ci-avant que cette décision se trouve valablement basée sur les articles 145 et 153 LIR, ainsi que sur l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 et non pas sur des dispositions de l'AO, le renvoi par ledit article 17 (2) au § 86 AO se limitant dans le cadre du présent litige à préciser la qualification le délai prévu par ledit article 17 (2), de sorte que le moyen relatif à la validité de l'AO est à écarter comme n'étant pas pertinent.

L'appelante soutient ensuite que le délai de forclusion prévu par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 irait à l'encontre de l'article 16 de la Constitution en

ce sens que, dans la mesure où les biens meubles, dont l'argent, seraient aussi visés, par cette disposition constitutionnelle, la menace d'une extinction de la restitution de la propriété d'un citoyen reviendrait à menacer ce dernier d'une expropriation, au motif qu'un « *impôt sur le revenu récolté en trop revient à enlever les fruits du labeur du contribuable lui appartenant* ».

Ce moyen est cependant à rejeter, étant donné que l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 n'affecte pas un droit de remboursement découlant d'une imposition par voie d'assiette sur demande dans sa substance en ce qu'il restreindrait l'étendue du remboursement, mais se limite à fixer un certain délai endéans lequel le contribuable est tenu de faire valoir son droit sous peine de forclusion et une telle limite temporelle à l'exercice d'un droit ne peut pas être valablement qualifiée dans le contexte donné d'atteinte au droit de propriété prohibée par l'article 16 de la Constitution.

En renvoyant à l'article 14 (1) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, l'appelante fait en outre valoir que la diligence d'un éventuel décompte annuel incomberait à son employeur, à savoir l'Etat, et que celui-ci, et partant également le directeur qui en serait une émanation, aurait été informé de son congé sans traitement pendant la période du 15 septembre 2007 au 14 septembre 2008.

C'est à juste titre que les premiers juges ont rencontré ce moyen en retenant que, s'il est vrai qu'en vertu de l'article 14 (1) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, « *les employeurs* […] *sont tenus de procéder au décompte annuel en faveur de ceux de leurs salariés* […] *qui, pendant les douze mois de l'année, ont été […] au service de cet employeur* […] », et indépendamment de la question de savoir si un tel décompte annuel a été établi en l'espèce, cette obligation incombant aux employeurs ne signifie pas que les employés souhaitant être soumis à l'imposition par voie d'assiette afin de faire état d'un revenu de location négatif ne pouvant être pris en compte dans le cadre d'un décompte soient dispensés de formuler eux-mêmes la demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette dans les délais prévus par la loi. Ils ont partant à bon droit rejeté le moyen afférent comme n'étant pas fondé.

L'appelante soutient par ailleurs qu'elle serait confrontée à une rigueur subjective dont ni le bureau d'imposition, ni le directeur n'auraient tenu compte, étant donné qu'elle n'aurait pas la possibilité de formuler une demande de remise gracieuse prévue par le § 131 AO, aux termes duquel une remise gracieuse se conçoit *« dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* ».

C'est à juste titre que les premiers juges ont rejeté ce moyen en considérant que la compétence et l'analyse du juge administratif sont limitées par la décision qui lui est déférée et qu'en l'espèce, l'appelante n'avait pas soumis au directeur une demande de remise gracieuse, mais que la réclamation portait uniquement sur la légalité du refus d'une imposition par voie d'assiette, de sorte que le directeur n'avait pas à trancher du rejet d'une demande de remise gracieuse.

Finalement, l'appelante critique un revirement de la pratique administrative en matière d'application des délais de forclusion, sans que ce changement soit basé ni sur un texte de loi clair, ni sur un changement législatif. Elle soutient que l'administration des Contributions directes traiterait chaque restitution d'impôts soit en faisant application du § 153 AO qui n'aurait pas été valablement introduit en droit luxembourgeois, soit en appliquant le délai de forclusion jouant pour le décompte annuel à une tout autre matière en déduisant de l'article 153 (4) LIR un délai de forclusion qui ne s'y trouverait pas inscrit. Elle soutient que ce changement de pratique administrative aurait d'abord été appliqué à l'égard

de contribuables non résidents gagnant l'essentiel de leurs revenus au Luxembourg afin d'éviter d'importants remboursements de retenues et ensuite étendu aux résidents au motif que « *l'administration tente d'éviter d'être traînée devant la Cour européenne des droits de l'homme pour discrimination* » et qu'elle aurait disposé avant 2009 d'un délai de cinq ans pour introduire sa déclaration d'impôt et obtenir un remboursement d'un trop-payé de retenues d'impôt. Afin d'illustrer ce prétendu revirement de la pratique administrative, l'appelante fait référence à une intervention du directeur dans une émission radiodiffusée le 28 décembre 2009, aux rapports d'activités de l'Ombudsman pour les années 2004 à 2011, aux questions parlementaires concernant la restitution ou les remboursements d'impôts posées pendant la période de 1984 à 2011, et enfin à la jurisprudence des juridictions administratives depuis 1997.

La Cour partage pleinement la position des premiers juges suivant laquelle le principe de la légalité matérielle de l'impôt exige dans chaque cas d'imposition un examen de la situation de droit et de fait et que tant l'égalité de traitement des contribuables que le principe général du droit de la confiance légitime ne peuvent jouer que dans les strictes limites de la légalité. Ils en ont justement déduit qu'une pratique différente adoptée par l'administration vis-à-vis d'un autre contribuable ou une pratique antérieure suivie par l'administration à l'égard d'autres contribuables qui ne sont pas conformes à la loi ne peuvent pas être invoquées pour exiger que l'administration se perpétue dans l'illégalité (trib. adm. 3 mai 2000, n° 7340 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 9 et les références y citées). Dès lors, si les éléments soumis par l'appelante indiquent certes que l'administration n'avait pas suivi une pratique uniforme en la matière avant l'année 2008, il n'en reste pas moins que, conformément aux développements ci-avant, tout administré doit formuler sa demande pour être admis à l'imposition par voie d'assiette avant le 31 décembre de l'année suivant l'année d'imposition, de sorte qu'une pratique antérieure n'ayant pas appliqué le délai de forclusion avec une rigueur identique n'était pas conforme à la loi et ne saurait être invoquée et réclamée devant le juge administratif. C'est partant encore à juste titre que les premiers juges ont rejeté le moyen afférent comme n'étant pas fondé.

Il découle de l'ensemble des développements *supra* que l'appel sous examen n'est justifié en aucun de ses moyens et que l'appelante en est à débouter.

Au vu de l'issue du litige, la demande de l'appelante en allocation d'une indemnité de procédure de 2.000 € pour la première instance et de 3.000 € pour la seconde instance est à rejeter, alors que les conditions légales y relatives ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 25 octobre 2013 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute l'appelante,

partant, confirme le jugement entrepris du 17 septembre 2013,

rejette la demande de l'appelante en allocation d'une indemnité de procédure de 2.000 € pour la première instance et de 3.000 € pour la seconde instance,

condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 3 septembre 2014 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS s. DELAPORTE